

# Spornost določb s področja obdavčitve prirasta premoženja ter odvzema premoženja nezakonitega izvora

Darja Gregorčič Bernik<sup>1</sup>

Prispevek obravnava obdavčitev s področja prirasta premoženja v okviru davčnega postopka, izvajanje finančne preiskave po Zakonu o finančni upravi (ZFU, 2014) ter odvzem premoženja nezakonitega izvora na podlagi finančne preiskave po Zakonu o odvzemu premoženja nezakonitega izvora (ZOPNI, 2011), pa tudi dokazovanje izvora premoženja s strani stranke v okviru pravnega postopka. Avtorica je v prispevku obravnavala morebiti sporne določbe s področja obdavčitve prirasta premoženja, ki se nanašajo predvsem na višino in metodo obdavčitve ter kršitev ustavnega načela retroaktivnosti. Prav tako se avtorica opredeli tudi glede vprašanja, ali je dopustna obdavčitev prirasta premoženja v okviru procesne zakonodaje. Glede na navedeno predstavi nekaj sodb Vrhovnega in Upravnega sodišča RS s področja obdavčitve prirasta premoženja ter odločitev Ustavnega sodišča RS s področja nezakonitega odvzema premoženja v povezavi z ZOPNI (2011) in vprašanjem retroaktivnosti. V sklepnem delu prispevka avtorica poda mnenje glede predstavljenih sodb ter tudi možne procesne in organizacijske rešitve za izboljšanje razmer na področju davčnega upravnega postopka. Avtorica se dotakne tudi spornosti nekaterih določb s področja finančne preiskave po ZOPNI (2011), ki se lahko zgodi že zaradi nenadnega prirasta premoženja oziroma na podlagi suma, da posameznik razpolaga s premoženjem nezakonitega izvora, lahko pa tudi na podlagi ugotovitev Finančne uprave RS iz davčnega postopka. Metodologija prispevka je kvalitativna, kritična analiza preučevanih sodb ter zakonskih določb s sintezo znanstvenih ugotovitev ter z njihovim prenosom na zdajšnje stanje z opisom razlogov za izboljšanje razmer v davčnih postopkih ter drugih predkazenskih postopkih, ki se nanašajo na odvzem premoženja nezakonitega izvora. V prispevku je avtorica s pomočjo kritične analize preučevanih sodb prepoznala spornost nekaterih zakonskih določb na področju obdavčitve prirasta premoženja in odvzema premoženja nezakonitega izvora ter podala možne procesne in nekatere druge upravno organizacijske rešitve za izboljšanje davčnega upravnega postopka ter postopka izvedbe finančne preiskave v povezavi z odvzecom premoženja nezakonitega izvora. Opravljena je bila tudi kritična analiza nekaterih sodb na navedenem področju. Avtorica zaključí prispevek s sintezo znanstvenih spoznanj in predstavitev možnih rešitev za izboljšanje procesnih postopkov tako na področju obdavčitve prirasta premoženja kakor tudi na področju odvzema premoženja nezakonitega izvora. S predstavljenimi upravno organizacijskimi rešitvami in predlogi za odpravo spornih določb oziroma njihovo spremembo članek prispeva k prepoznavanju spornih določb in nakaže tako zakonodajne kakor tudi druge rešitve na tem področju v prihodnje. Spoznanja avtorice glede nakazanih možnih upravno organizacijskih rešitev so praktično uporabna tako za davčne organe kot tudi za druge preiskovalne organe v Republiki Sloveniji.

**Ključne besede:** obdavčitev prirasta premoženja, ocena davčne osnove, finančna preiskava, odvzem premoženja nezakonitega izvora, načelo retroaktivnosti

UDK: 336.225.67

## 1 Uvod

Način obdavčitve prirasta premoženja v Sloveniji ureja Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2, 2011), po katerem se v skladu s 68.a členom nenapovedani dohodki obdavčijo s cenitvijo. Pred uvedbo davčnega postopka pa je ena izmed nalog finančne uprave tudi finančna preiskava (v skladu z 11. členom Zakona o finančni upravi [ZFU], 2014), ki po-

meni izvajanje dejanj, ukrepov in postopkov po tem zakonu in po zakonu, ki ureja davčni postopek, ko so dani razlogi za sum, da je bilo storjeno dejanje, s katerim so bili kršeni predpisi o obdavčenju ali drugi predpisi iz pristojnosti finančne uprave. Če so dani razlogi za sum o premalo obračunanih obveznih dajatvah ali drugih nepravilnostih iz pristojnosti finančne uprave, se v okviru finančne preiskave lahko opravi inšpekcijski nadzor (v skladu s 100. členom ZFU, 2014). To pa pomeni, da finančna uprava lahko zbira podatke in obvestila o davčnih zavezancih, še preden je uveden davčni postopek in so zavezanci o tem obveščeni, kar bi lahko pomenilo, da je kršena njihova pravica do informiranja ozi-

<sup>1</sup> Dr. Darja Gregorčič Bernik, docentka za področje poslovnih financ in davkov na Visoki šoli za računovodstvo in finance v Ljubljani, Slovenija. E-pošta: darja.bernik@vsr.si

roma v času pred uvedbo davčnega postopka ne morejo podajati dokazov o izvoru njihovih dohodkov in premoženja. Dokazno breme je v skladu s 76. členom Zakona o davčnem postopku (ZDavP-2, 2011) praviloma sicer na davčnem organu, vendar se to pri cenitvenih postopkih v celoti prenese na zavezanca (Špitalar in Demšar, 2012), ki ima možnost dokazovanja svojih trditev z dokazili šele med davčnim postopkom v rokih, ki jih postavi finančni organ (v skladu s 77. in 78. členom ZDavP-2, 2011).

Institut finančne preiskave je urejen tudi v Zakonu o odvzemu premoženja nezakonitega izvora (ZOPNI, 2011), ki jo zoper posameznika ob sumu zagrešitve kaznivega dejanja v skladu z 10. členom ZOPNI (2011) odredi državni tožilec. Namen finančne preiskave v skladu z 11. členom ZOPNI (2011) je, da se zberejo dokazi in podatki, potrebni za odločitev o začasnem zavarovanju odvzema in začasnem odvzemu premoženja nezakonitega izvora, ter (ali in) odločitev o tem, zoper katere osebe naj se začne postopek za odvzem premoženja nezakonitega izvora. V postopku finančne preiskave v okviru finančne preiskovalne skupine, ki se oblikuje v skladu s 14. členom ZOPNI (2011), sodelujejo poleg državnega tožilca tudi inšpektor Finančne uprave RS (ki je vodil postopek DIN), predstavniki Policije, Državnega pravobranilstva RS, Urada RS za preprečevanje pranja denarja, Komisije za preprečevanje korupcije, Agencije za trg vrednostnih papirjev, Javne agencije RS za varstvo konkurence ali Računskega sodišča RS. O samem postopku (listinah, pridobljenih med postopkom, ter ugotovitvah preiskovalnega postopka) pa tudi v okviru finančne preiskave po ZOPNI (2011) preiskovanci običajno niso obveščeni, vse dokler ne prejmejo tožbe, saj tožilec sproži pravdni spor pred sodiščem komaj po končani finančni preiskavi.

Glede na navedeno lahko povzamemo, da je institut finančne preiskave v slovenskem pravnem redu urejen v dveh zakonih: v ZFU (2014) in ZOPNI (2011), o čemer je pisal že Flander (2019). Gre za dva ločena postopka, saj je tudi namen teh postopkov različen, kar izhaja že iz navedenih opisov. Namen finančne preiskave po ZFU (2014) je odkriti dejanja, s katerimi so bili kršeni predpisi o obdavčenju in posledično odkriti razloge za sum o premalo obračunanih dajatvah ali drugih nepravilnostih, in s poznejšo uvedbo davčnega postopka odmeriti dodatni davek od nenapovedanih dohodkov z odločbo davčnega organa. Pri postopku finančne preiskave gre po mnenju Finančne uprave RS (v nadaljnjem besedilu: FURS) za predpostopkovno (preiskovalno) fazo, v kateri se postopek davčnega inšpekcijskega nadzora še ni začel. Prav tako predmetna preiskava nima lastnosti upravnega postopka (I Up 319/2016). Namen finančne preiskave po ZOPNI (2011) pa je, da se zberejo dokazi in podatki, potrebni za odločitev o začasnem zavarovanju odvzema in začasnem

odvzemu premoženja nezakonitega izvora, ki se nadaljuje s pravnim postopkom pred sodiščem, ki ga sproži javni tožilec. Flander (2019) pravi, da je v nasprotju s finančno preiskavo po ZFU finančna preiskava po ZOPNI del širšega nabora dejanj, ukrepov in postopkov, namenjenih varstvu pridobivanja premoženja na zakonit način oziroma preprečevanju pridobivanja in uporabe premoženja nezakonitega izvora. Preiskava po ZOPNI je vezana na (pred)kazenski postopek – njen namen pa je potrditev in nadgradnja razlogov za sum, da osumljenec oziroma obdolženec ali z njim povezane osebe razpolagajo s premoženjem nezakonitega izvora večje vrednosti, ki ne pomeni premoženjske koristi iz očitane kaznivega dejanja.

Iz vsega tega lahko zaključimo, da so davčni zavezanec oziroma preiskovanci lahko oškodovani dvakrat: enkrat z odmero davka iz naslova nenapovedanih dohodkov na podlagi odločbe davčnega organa po Zakonu o davčnem postopku (ZDavP-2, 2011), drugič pa še na podlagi sodbe o končanem pravnem postopku, oziroma jim lahko sodišče celo že med postopkom odredi začasen odvzem premoženja nezakonitega izvora po ZOPNI (2011) v približni vrednosti nenapovedanih dohodkov. Država pa jemlje tudi tisto premoženje, ki je bilo pridobljeno pred uveljavitvijo zakona, kar je ustavno sporno (Maslovarič, n. d.). To je ugotovilo že tudi Ustavno sodišče RS (U-I-6/15; glej tabelo 1 glede protiustavnosti retroaktivne veljave 1. odstavka 57. člena ZOPNI, 2011). Podobno tudi odvetnik Kovačič Mlinar (2012) pravi, da so lahko določene novosti, ki jih prinaša ZOPNI, zelo težavne zaradi več razlogov predvsem ustavnopravne vsebine. Meni tudi, da zakon zelo intenzivno posega v posameznikove ustavne pravice do zasebnosti, pravico do zasebne lastnine in pravico do varstva osebnih podatkov, vendar ne vedno na način, ki bi prestal t. i. strogi test sorazmernosti, ki ga uporabljata tudi Ustavno sodišče RS in Evropsko sodišče za človekove pravice, ko presojata upravičenost posegov države v temeljne pravice posameznika.

Podlaga za odmero davka iz naslova nenapovedanega prirasta premoženja je določba 68.a člena ZDavP-2 (2011). Z vidika davčnih zavezancev pa so sporni predvsem drugi do četrti odstavek tega člena. V drugem odstavku 68.a člena je zapisano, da se davek odmeri od davčne osnove, ki je enaka ugotovljeni razliki med vrednostjo premoženja, zmanjšano za obveznosti iz naslova pridobivanja premoženja, sredstev oziroma porabo sredstev, in dohodki, od katerih je bil odmerjen ali obračunan davek, oziroma dohodki, od katerih se davki ne plačajo. S podzakonskimi akti pa ni predpisana metoda, na podlagi katere se izvede ocena davčne osnove, ki je podlaga za odmero davka, kar je lahko sporno z vidika pravne varnosti zavezancev. Nadalje je sporna še določba iz tretjega odstavka glede retroaktivne veljave zakona za deset let nazaj, saj je pred

novelo zakona (Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davčnem postopku [ZDavP-2G], 2013) veljalo, da se lahko postopek uvede največ za pet let nazaj pred letom, v katerem je uveden davčni postopek. Tako je na primer že Upravno sodišče RS (I-U-1754/2016) v svoji odločbi ugodilo tožniku v prid (glej tabelo 1). Na podlagi ocene davčne osnove pa sledi še 70-odstotna stopnja odmere davka, kar je izredno visoka stopnja obdavčitve, ki jo davčni organ odmeri z odločbo, zoper katero ima zavezanec sicer možnost pritožbe, vendar ta v skladu s 87. členom ZDavP-2 (2011) ne zadrži izvršitve odmerne odločbe.

Finančna preiskava se na podlagi prvega odstavka 10. člena ZOPNI (2011) začne na podlagi odredbe državnega tožilca, če se v predkazenskem ali kazenskem postopku ugotovi, da so podani ali so bili podani razlogi za sum, da je osumljenec, obdolženec ali zapustnik storil kaznivo dejanje. Predlog za finančno preiskavo pa po drugem odstavku 10. člena ZOPNI (2011) lahko podajo Policija, FURS, Komisija za preprečevanje korupcije ali Urad RS za preprečevanje pranja denarja. Pred vložitvijo tožbe se preiskovanca v skladu s 17.a členom ZOPNI (2011) povabi na državno tožilstvo, ki je uvedlo preiskavo, da se mu omogoči vpogled v zbrane podatke iz preiskave in se ga seznaniti z rezultati finančne preiskave. Preiskovanec se ima v skladu z navedenim členom na naroku sicer pravico izjaviti o zbranih podatkih ter predlagati dokaze, vendar je poziv v praksi bolj simbolne narave, saj preiskovanec po naroku v tako kratkem času ne more zbrati ustreznih dokazov in podati ustreznega zagovora, ker se je z rezultati finančne preiskave komaj seznanil. Postopek odvzema premoženja nezakonitega izvora se torej začne s tožbo, stranka v postopku pa se ves čas sooča z nase prenesenim dokaznim bremenom, o čemer pišeta že tudi Špitalar in Demšar (2012), ki pravita, da mora tožena stranka v pravnem postopku izpodbijati dokaze s stopnjo verjetnosti, da je premoženje zakonito pridobljeno oziroma mora nasprotno dokazati, da njeno premoženje ni nezakonito pridobljeno.

Če je bil zoper preiskovanca predhodno že izveden postopek davčnoinspekcijskega nadzora (v nadaljnjem besedilu: DIN) in je državni tožilec podatke o sumu kaznivega dejanja pridobil od FURS, je zadeva za preiskovanca morebiti nekoliko lažja, saj je moral dokazna sredstva predložiti že davčnemu organu med uvedenim davčnim postopkom, vendar je tudi v skladu s 76. členom ZDavP-2 (2011) dokazno breme na davčnem zavezancu. Težava nastane med postopkom, saj davčni organi v postopku zahtevajo predvsem listinske dokaze in dokaze iz evidenc, ki jih zavezanci vodijo v skladu s predmetnim zakonom ali drugimi zakoni o obdavčenju. Vseeno pa lahko zavezanec v skladu s 77. členom ZDavP-2 predlaga izvedbo dokazov tudi z drugimi dokaznimi sredstvi (kot je npr. zaslišanje prič), vendar davčni organ dostikrat ne

izvede dokazov kljub podanemu predlogu zavezanca. FURS se tako v več davčnih postopkih sklicuje na sodbo Vrhovnega sodišča RS (Ips 804/2005), da bi tožeča stranka za svoje trditve morala predložiti (listinske) dokaze (v Bernik, 2013). S tem pa je lahko zavezancu kršeno osnovno načelo materialne resnice v skladu s 5. členom ZDavP-2 (2011), saj je davčni organ dolžan ugotoviti vsa dejstva, pomembna za sprejem zakonite in pravilne odločitve, pri čemer je dolžan z enako skrbnostjo ugotoviti tudi tista, ki so v korist davčnega zavezanca.

Vse zgoraj navedene sporne določbe z vidika davčnega zavezanca pa ga kot preiskovanca v finančni preiskavi postavljajo v slabši položaj, kar narekuje določene postopkovne in organizacijske spremembe v korist preiskovancev, ki se znajdejo v davčnem postopku oziroma v finančni preiskavi. Dodatno se pojavlja še vprašanje, ali je ustrezno, da se davek od nenapovedanih dohodkov odmeri na podlagi določb procesnega zakona (Zakona o davčnem postopku) in ali ne bi bilo bolj ustrezno, da bi bila odmera davka opredeljena z materialnimi določbami (npr. v Zakonu o dohodnini), saj vemo, da je dohodek lahko pridobljen iz različnih virov, za katerega veljajo različne stopnje obdavčitve. Tako se bomo v nadaljevanju natančneje opredelili glede spornosti odmere davka od nenapovedanega prirasta premoženja v okviru procesne zakonodaje ter posameznih spornih določb, preučili sodbe ali odločitve Upravnega in Vrhovnega sodišča RS na to temo ter na podlagi vzročno-posledične analize predlagali tudi postopkovne in organizacijske spremembe pri delu organov, ki se ukvarjajo s tem področjem.

## 2 Spornost odmere davka od prirasta premoženja v procesni zakonodaji

Posebnost odmere davka po 68.a členu ZDavP-2 (2011) je v tem, da pravna podlaga in s tem vrsta nenapovedanih dohodkov nista pomembni za odmero davka, saj se davek odmeri na podlagi zakonske domneve, da ugotovljena razlika med zavezančevo potrošnjo ali drugim razpolaganjem s premoženjem in napovedanimi dohodki izhaja iz nepojasnjenih dohodkov določenega obdobja. Prav zato na tako ugotovljeno dejansko stanje ni mogoče uporabiti materialnih določb Zakona o dohodnini (ZDoh-2, 2006), saj ne vemo, iz katerih virov dohodka ti nenapovedani dohodki izvirajo. Po mnenju sodišča naj opredelitev ocene davčne osnove in davčne stopnje iz naslova nenapovedanih dohodkov v ZDavP-2 in v materialnem zakonu (npr. ZDoh-2) ne bi bila sporna. Glede tega vprašanja se je opredelilo že tudi Upravno sodišče RS (I-U-676/2014) v sodbi (glej tabelo 1 v naslednjem poglavju), ki je obrazložilo, da ni neobičajno, da procesni zakoni vsebujejo tudi materialnopravne določbe, kakršne so tudi ta določba in vrsta drugih določb ZDavP-2. Takšno stališče je zavzelo

tudi Vrhovno sodišče RS, ki se sicer navezuje še na predhodni 68. člen ZDavP-2 (2011) – ta je bil z novelo ZDavP-2G (2013) prenesen na 68.a člen ZDavP-2 (2011), za katerega je razlaga prav tako ustrezna. Vrhovno sodišče RS opozarja (Ips 367/2011; glej tabelo 1 v naslednjem poglavju), da peti odstavek 68. člena ZDavP-2 (2011) vsebuje specialno določbo, po kateri se obdavčijo nenapovedani dohodki fizičnih oseb, katerih viri ostanejo nepojasnjeni. Odmera davka po tej določbi ne posega v dokončno in pravnomočno odločbo o dohodnini na letni ravni. Vsebinsko gre torej, enako kot pri odmeri posameznih davkov, ki pomenijo podvrsto dohodnine, za dva samostojna postopka, zato predhodna obnova postopka odmere dohodnine na letni ravni ni potrebna. Davek po tem členu je torej poseben davek in ne sodi v dohodnino, ampak pomeni podvrsto dohodnine. Zato obravnavana ureditev ne posega v ustavno varovano načelo zaupanja v pravo.

### 3 Pregled nekaterih sodb o prirastu premoženja

Glede na to, da se tematika prispevka v povezavi s prirastom premoženja ves čas prepleta s sodbami Upravnega (UpS), Vrhovnega (VS), in Ustavnega sodišča RS (US), je v tabeli 1 podan pregled, oziroma je navedena primerjava nekaterih sodb sodišč s tega področja, da bodo pozneje lažje obravnavane ustreznosti posameznih določb glede obdavčitve prirasta premoženja ter v zaključku izluščeni predlogi, kako izboljšati organizacijsko-upravne postopke oziroma ustrezno prilagoditi zakonodajo na tem področju.

Posamezne sodbe se ukvarjajo z različnimi vprašanji oziroma spornimi določbami, kar je bilo predstavljeno že v uvodu, zato je v stolpcu pod zadevo navedeno, katerega vprašanja se je sodišče v posamezni sodbi dotaknilo.

**Tabela 1:** Pregled nekaterih sodb v Republiki Sloveniji glede prirasta premoženja

Št. odločbe Up./Vrh.(VS)/ Ust. sodišča (US)	Zadeva	Argumenti FURS/ tožene stranke	Argumenti tožnika	Sodba sodišča
I-U-1754/2016 (UpS)	Zastaralni rok – 68.a člen Zakona o davčnem postopku (ZDavP-1, 2006)	Prvostopenjski organ se pri navedbi, da pravica za odmero davka za leto 2006 še ni zastarala, sklicuje na določilo 68.a člena ZDavP-2 (2011). Tretji odstavek 68.a člena ZDavP-2 (2011) res določa, da se postopek po tem členu uvede za eno ali več koledarskih let v obdobju zadnjih desetih let pred letom, v katerem je bil ta postopek uveden (ZDavP-2G, 2013).	Mnenje tožnika je bilo, da je zadeva že zastarala, saj je pred uvedbo novele ZDavP-2G (2013) veljal še stari peti odstavek 68. člena ZDavP-2 (2011). Zato postavlja vprašanje, ali se postopek po tem členu lahko uvede za tista koledarska leta, ko je davčni organ zaradi zastaranja že izgubil pravico začeti postopek za odmero davka. V konkretnem primeru je sporno leto 2006. V letu 2006 še ni veljala novela Zakona o davčnem postopku (ZDavP-2G, 2013). Tedaj je veljal v zvezi s pravico davčnega organa do odmere davka še peti odstavek 68. člena ZDavP-2 (2011), ta v času izpodbijane odločbe ni več veljal, ki je med drugim določal: »Postopek za odmero davka po tem odstavku se lahko uvede za eno ali več koledarskih let v obdobju zadnjih petih let pred letom, v katerem je bil ta postopek uveden.«	Sodišče je odločilo tožniku v prid, saj davčni organ nima pravice odmeriti davka za leto 2006 v letu 2012, ker je bil ZDavP-2G objavljen v Uradnem listu RS 17. 12. 2013, veljati pa je začel šele 1. januarja 2014. Tako je denimo že v letu 2012 in 2013 prenehala pravica davčnega organa do odmere davka za leto 2006 in ta pravica z uveljavitvijo ZDavP-2G (2013) ne more znova »oživeti«. Tretji odstavek 68.a člena ZDavP-2G (2013) je treba razlagati na ustavno skladen način, kar pomeni, da ne more več obstajati pravica do odmere davka za tista leta za nazaj, ko je ta pravica že ugasnila oziroma zastarala. Taka razlaga bi bila namreč v nasprotju s prepovedjo povratne veljave pravnih aktov, ki jo določa 155. člen Ustave Republike Slovenije (URS, 1991), kjer je v prvem odstavku določeno, da zakoni, drugi predpisi in splošni akti ne morejo imeti učinka za nazaj oziroma lahko samo zakon določi, da imajo le njegove posamezne določbe učinek za nazaj, vendar to le v primeru, če to hkrati zahteva javna korist in če se s tem ne posega v pridobljene pravice.

Ips 367/2011 (VS)	Ocena davčne osnove v okviru procesne zakonodaje	Toženka meni, da gre v vezi petega odstavka 68. člena ZDavP-2 (2011) za specialno določbo, po kateri ima pravico obdavčiti nenapovedane dohodke fizičnih oseb, kakor v nadaljevanju pojasnjuje tudi sodišče.	Revidentka se glede dovoljenosti revizije sklicuje na 1. točko drugega odstavka 83. člena Zakona o upravnem postopku (ZUS-1, 2006). Prvostopenjsko sodbo izpodbija iz razloga zmotne uporabe materialnega prava in bistvenih kršitev določb postopka. Revidentka med drugim navaja, da je bila davčna obveznost napačno izračunana, saj se brez sklepa o obnovi postopka odmere dohodnine v znesek davčne osnove ne bi smela vključiti razlika po petem odstavku 68. člena ZDavP-2 (2011).	Po mnenju sodišča peti odstavek 68. člena ZDavP-2 (2011) predstavlja specialno določbo, po kateri se obdavčijo nenapovedani dohodki fizičnih oseb, katerih viri ostanejo nepojasneni. Odmera davka po tej določbi ne posega v dokončno in pravnomočno odločbo o dohodnini na letni ravni. Smiselno velja enako kot pri odmeri vseh posameznih davkov, ki pomenijo podvrsto dohodnine, da se odmerjajo v samostojnih postopkih (enako v stališču Vrhovnega sodišča RS) (Ips 393/2010, Ips 244/2010 in Ips 320/2011). Davek se plača po »povprečni stopnji dohodnine od enoletnih dohodkov zadnjega davčnega leta« (tistega davčnega leta, za katerega se izračun dejansko opravlja). Davek po tem členu je poseben davek in ne spada v dohodnino.
Ips 264/2015 (VS)	Izvedba drugih dokaznih sredstev	Sodišče prve stopnje je v izpodbijani sodbi, ki je vsebina presoje Vrhovnega sodišča, obrazložilo, da se utemeljeno med potrošnjo upoštevajo le odlivi s transakcijskega računa oziroma kartična plačila, saj je le tako razviden denarni tok in mu je mogoče slediti. Le tako je (bilo) nedvomno dokazano, da so (bila) določena denarna sredstva res porabljena za plačilo računov za gradnjo hiše. Drugih dokaznih sredstev tožena stranka ni upoštevala oziroma izvedla.	Revident oziroma tožnik je zoper sodbo sodišča prve stopnje vložil revizijo v delu, kjer mu poraba gotovine (na podlagi dvigov gotovine s TRR) ni bila priznana kot povečanje vrednosti nepremičnine, ter je uveljavljal kršitev ustavne pravice do sodnega varstva, ker mu je bilo onemogočeno dokazovanje dejstva, da je račune za gradnjo hiše plačal z gotovino, ki jo je dvignil s transakcijskega računa; s tem naj bi mu bile kršene pravice iz 22. člena Ustave RS (1991).	Po presoji Vrhovnega sodišča je sodišče prve stopnje s stališčem, da je za dokazovanje uporabe denarnih sredstev, ki povečujejo vrednost hiše, mogoče upoštevati samo dokaze, ki izkazujejo nakazila s transakcijskega računa ali kartično poslovanje, kršilo 22. člen Ustave RS (Ips 320/2011). S tem ko je ocenilo, da je plačilo računov določeni osebi mogoče dokazati le s plačilom prek transakcijskega računa, je namreč postavilo novo dokazno pravilo in omejilo dokazovanje v zadevi odločilnih dejstev. Po mnenju Vrhovnega sodišča ni dopustno nikakršno omejevanje dokazov znotraj davčnoinšpekcijskih postopkov, četudi se ti nanašajo na poslovanje z gotovino.
Ips 114/2013 (VS)	Izvedba drugih dokaznih sredstev (zaslišanje strank v postopku)	Fizična oseba po mnenju tožene stranke razpolaga s sredstvi za zasebno potrošnjo, vključno s premoženjem, ki v obdobju od 1. januarja 2005 do 31. decembra 2009 precej presegajo dohodke, ki jih je davčna zavezanica napovedala (v povezavi s 5. odstavkom 68. člena ZDavP-2, 2011). Davčni organ zaradi pomanjkanja dokazov ni verjel revidentki, da je 100.000 EUR pridobila v dar od svojega očeta, poleg tega je zavrnil izvedbo zaslišanja očeta in njenega moža.	Sodišče prve stopnje ni sledilo predlogu zavezanke, da za dokazovanje trditve opravi zaslišanje očeta, od katerega je dobila denar na osnovi ustno sklenjene pogodbe; prvostopenjsko sodbo tožnica izpodbija iz razloga zmotne uporabe materialnega prava in bistvenih kršitev določb postopka.	Sodišče je odločilo v prid tožniku in dodalo, da je sicer res, da imajo prednost listinski dokazi, vendar da je treba pri naravi spora, kjer je udeležena fizična oseba, upoštevati tudi druge dokaze. Ustna darilna pogodba je po pravilih obligacijskega prava povsem zakonita. V takšnih primerih so dokazni predlogi za zaslišanje pogodbenih strank primerni in v skladu s 77. členom ZDavP-2 (2011), ki določa, da so poleg listinskih dokazov dopustna tudi vsa druga ustrezna in primerna dokazna sredstva.

<p>Ips 93/2014 (VS)</p>	<p>Ocena davčne osnove pri ceditvi nenapovedanega prirasta premoženja</p>	<p>Revident izpodbija sodbo sodišča prve stopnje z revizijo, katere dovoljenost utemeljuje s 1. točko drugega odstavka 83. člena ZUS-1 (2006). Uveljavlja revizijska razloga bistvene kršitve določb postopka v upravnem sporu in zmotne uporabe materialnega prava.</p>	<p>Sodišče prve stopnje meni, da cenev davčne osnove na podlagi 68. člena ZDavP-2 odstopa od načela materialne resnice, saj je s ceditvijo treba doseči približen rezultat, kar je potrdilo tudi Vrhovno sodišče RS</p>	<p>Sodišče je odločilo v prid toženi stranki. Po mnenju sodišča cenev, ki omogoča ugotavljanje verjetne davčne osnove, pomeni pravno podlago za izjemo od načela ugotavljanja materialne resnice v davčnih postopkih po 5. členu ZDavP-2 (2011). Cilj ceditve je, da se čim bolj približa dejstvu, ki so za predmet obdavčitve in odmero davka pomembna. S ceditvijo je treba doseči približen rezultat, za katerega se domneva, da je pravilen in da je najbližje resnici. Sodišče nadalje poda mnenje še glede dokaznega bremena, ki je na strani stranke/davčnega zavezanca.</p>
<p>I- U-1387/2016-10 (UpS)</p>	<p>Določitev davčne osnove z oceno</p>	<p>Po presoji tožnikovih izjav in predložene dokumentacije je davčni organ na podlagi vseh ugotovljenih dejstev in okoliščin, ki izkazujejo tožnikovo razpolaganje s premoženjem ter njegovo razpolaganje s sredstvi oziroma uporabi teh sredstev, z metodo neto vrednosti (kot ene izmed metod posrednega ugotavljanja dohodkov) ugotovil, da je tožnik v obdobju od 1. januarja 2008 do 31. decembra 2011 razpolagal s sredstvi za zasebno potrošnjo (vključno s premoženjem), katerih ocenjena vrednost precej presega pojasnjene dohodke v tem obdobju, in mu je na podlagi ocene davčne osnove odmeril dodatni davek.</p>	<p>Tožnik se z odločitvijo FURS ni strinjal. Zaradi nezakonite izdaje izpodbijane odločbe, zaradi zavračanja materialnih dokazov, ki jih je predlagal tožnik, se slednji ni mogel znebiti občutka, da gre v tem postopku za namensko oškodovanje tožnika. V postopku je ves čas sodeloval z davčnim organom in predlagal dokaze. Toženka je napačno uporabila določbo petega odstavka 68. člena ZDavP-2 (2011) in zanemarila načelo »v dvomu v korist zavezanca«. Ker zavrača materialne in listinske dokaze, tudi ne sledi načelu »lex certa«. Dodatno tožnik opozarja na ustavno sporno ureditev instituta ocene davčne osnove za fizične osebe, ki jo je uvedel ZDavP-2 (2011), ter da možnost odločanja na podlagi verjetno izkazanih dejstev (v povezavi z 68. členom ZDavP-2, 2011) pomeni odstopanje od temeljnega načela v davčnem postopku, načela materialne resnice.</p>	<p>Peti odstavek 68. člena ZDavP-2 (2011) pomeni konkretizacijo 5. člena ZDavP-2 (2011) v delu, ki se nanaša na odločanje na podlagi verjetno izkazanih dejstev oziroma vsebuje pooblastilo za odločanje na podlagi verjetno izkazanih dejstev. Dejstvo, da gre za postopek ocene davčne osnove, kaže, da dejanske davčne osnove v danem primeru ni mogoče pravilno in popolno ugotoviti. Zato je davčni organ pooblaščen določiti davčno osnovo z oceno. Postopek ocene davčne osnove pomeni odstop od temeljnega načela davčnega postopka, to je načela materialne resnice kot temeljne podlage za odločanje v konkretnih zadevah.</p>

I-U-676/2014 (UpS)	Odmera davka iz naslova nenapovedanega prirasta premoženja	Prvostopni davčni organ je z izpodbijano odločbo tožniku za davčno obdobje od 1. januarja 2006 do 31. decembra 2009 od ocenjene davčne osnove (z uporabo metode posrednega ugotavljanja dohodkov) odmeril in naložil v plačilo davek po petem odstavku 68. člena Zakona o davčnem postopku (ZDavP-2, 2011), po povprečni stopnji dohodnine 28,32 %; drugostopni organ je pritožbo zavrnil kot neutemeljeno in zavrnil pritožbene očitke o retroaktivni uporabi zakona, nepravilni uporabi pravil o dokaznem bremenu ter o nezakonitem načinu zbiranja dokazil in njihovi uporabi v davčnem postopku.	Tožnik je menil, da bi morala biti takšna davčna obveznost predvidena v materialnem zakonu in ne v ZDavP-2 (2011); tožbo je tožnik podal iz razloga kršitve določb materialnega zakona in zaradi kršitev pravil postopka. Po navedbah v tožbi davčni organ pri odločanju ni upošteval določb predpisa, s katerim je bil davek uveden, ter na ta način kršil načelo zakonitosti v davčnih zadevah. Ker ZDavP-2 (2011) ne ureja sistema posameznih vrst davkov in ne uvaja obveznosti plačevanja davkov, je določba petega odstavka 68. člena, ki določa davčno osnovo in stopnjo davka, morda celo v nasprotju s 1. členom istega zakona in z Zakonom o dohodnini. Ne ve se pravzaprav, kateri davek je davčni organ odmeril in s katerim zakonom je bil uveden. Dodatno je tožnik ugovarjal na način ocene premoženja, ki je bila narejena na podlagi popisa premoženja 31. decembra 2009, prej pa ne.	Po mnenju uprav. sodišča tožnikov ugovor, da bi morala biti takšna davčna obveznost predvidena v materialnem zakonu in ne v ZDavP-2 (2011) ni utemeljen. Ni namreč neobičajno, da procesni zakoni vsebujejo tudi materialnopravne določbe, kakršna je tudi zadevna določba in vrsta drugih določb ZDavP-2 (2011). Takšno stališče je že večkrat sprejelo tudi Vrhovno sodišče RS (Ips 2016/2013). Zato obravnavana ureditev ni v nasprotju z veljavno zakonsko ureditvijo (v ZDavP-2 in v ZDoh-2) in tudi ne posega v ustavno varovano načelo zaupanja v pravo. Dodatno je sodišče pojasnilo, da je na tožniku breme, da dokaže, iz katerega obdobja izvira njegovo premoženje, in za to ponudi dokaze. Enako stališče je zavzeto v sodbah Upravnega sodišča RS (I-U-1891/2012) ter Vrhovnega sodišča RS (Ips 188/2012).
U-I-91/98 (US)	Odmera davčne obveznosti nad 50 %	Po mnenju tožene stranke prvi predlog začasno zadržanje izvrševanja Zakona o posebnem davku na bilančno vsoto bank in hranilnic (ZPDVBH, 1997) ni bil utemeljen, ker je šlo za plačilo akontacije davka, ki se pozneje poračuna, in neposredne nevarnosti težko popravljivih posledic ni bilo; ob vnovičnem predlogu se je akontacija spremenila v davek, zato je moralo sodišče o tem vnovič odločiti.	Pobudniki so 29. aprila 1999 vložili predlog začasno zadržanje izvrševanja ZPDVBH (1997) v delu, ki se nanaša na predložitev obračuna davka in davčne obveznosti davčnega zavezanca ter plačilo davka po drugem odstavku 16. člena ZPDVBH (1997). Navajajo neposredno nevarnost težko popravljivih posledic.	Člen zakona se razveljavi, če davčna obveznost po izpodbijanem zakonu skupaj z davkom od dobička pravnih oseb po Zakonu o davku od dobička pravnih oseb presega 50 % višine dobička, ugotovljenega pred obdavčitvijo v izkazu uspeha davčnega zavezanca. Višina davčne obveznosti, ki presega 50 %, ne izpolnjuje več svojega prvotnega cilja v obliki obdavčitve, temveč je izrazito kaznovalne narave. Gre za poseg v ustavno pravico iz 33. člena Ustave RS (1991).

U-I-6/15 (US)	Retroaktivna veljava ZOPNI	Tožena stranka je s sklepom odredila podaljšano začasno zavarovanje odvzema premoženja nezakonitega izvora s prepovedjo odtujitve in obremenitve nepremičnin, ki pa jih je pritožnica pridobila pred uveljavitvijo ZOPNI.	Pritožnica meni, da so ji bile kršene pravice iz 14. in 22. člena Ustave RS (1991) glede odvzema premoženja, ki ga je pridobila pred uveljavitvijo prvega odstavka 57. člena ZOPNI (2011; pred 29. novembrom 2011), ter odvzeta pravica do sodelovanja v postopku kakor tudi, da se izvenobravlnalni senat ni opredelil glede kršitve človekovih pravic glede odredbe prikritih preiskovalnih ukrepov in tega ni obrazložil v sodbi.	Protiučustavnost retroaktivne veljave ZOPNI, zato se prvi odstavek 57. člena ZOPNI (2011) razveljavi. Kršeni sta bili pritožnična pravica iz drugega odstavka 14. člena Ustave RS (1991), če so bila kazniva dejanja izvršena oziroma nepremičnine pridobljene pred uveljavitvijo ZOPNI (2011), ter pravica iz 22. člena Ustave RS (1991). V povezavi z drugim odstavkom 155. člena Ustave RS (1991) zakonodajalec ni zadostil pogojem glede izkazanega javnega interesa. Pritožnica tudi ni bila seznanjena z odgovorom Specializiranega drž. tožilstva na ugovor, zato so ji bile kratene tudi pravice iz 22. člena Ustave RS (1991) in ji je bila odvzeta pravica sodelovanja v postopku. Izvenobravlnalni senat je zaradi pomanjkanja obrazložitve sodbe kršil 22. člen Ustave RS (1991) kot bistveni del poštenega postopka.
---------------	----------------------------	---	--	---

Iz navedenih sodb lahko sklepamo, da so se slovenska sodišča v povezavi z nekaterimi vprašanji glede obdavčitve nenapovedanega prirasta premoženja že opredelila, in sicer v povezavi z vprašanjem glede ustreznosti ocene davčne osnove oziroma odmere davka od nenapovedanih dohodkov v okviru procesne zakonodaje (glej primeroma odločbo Vrhovnega sodišča RS, Ips 367/2011 oziroma opis spornosti določb in s tem povezanih nekaterih sodb v 2. poglavju tega prispevka). Enako se je sodišče že opredelilo glede ustreznosti cenitve davčne osnove v povezavi z načelom materialne resnice, kar opisujemo v naslednjem poglavju (glej odločbo Vrhovnega sodišča RS, Ips 93/2014). Glede cenitve davčne osnove od nenapovedanih dohodkov pa ostaja še vedno odprto vprašanje v povezavi z izbiro metode cenitve in opredelitve meril za izbiro metode. Nadalje se je sodišče prav tako že opredelilo glede retroaktivne veljave predpisov oziroma v povezavi z zastaralnim rokom po 68.a členu ZDavP-1 (2006; glej odločitev Upravnega sodišča RS /I-U-1754/2016/ oziroma obrazložitev v petem poglavju tega prispevka). Še vedno pa je težavna tudi 70-odstotna višina obdavčitve, ki nakazuje na kaznovalno naravnost davčne določbe. Vsa odprta vprašanja bodo predstavljena v nadaljevanju.

#### 4 Spornost cenitve davčne osnove

Cenitev davčne osnove je po 2. odstavku 68. člena ZDavP-2 (2011) ugotovitveni postopek, v katerem se ugotovljajo dejstva, ki omogočajo davčnemu organu določiti verjetno davčno osnovo. Davčna osnova je enaka razliki med

vrednostjo premoženja, zmanjšano za obveznosti iz naslova pridobivanja premoženja, sredstev oziroma porabo sredstev, in dohodki, od katerih je bil odmerjen ali obračunan davek, oziroma dohodki, od katerih se davki ne plačajo. Cenitev se izvaja s pomočjo upoštevanja verjetnosti in računskih metod (Kolar in Kuralt 2014; Portal FinD, 2015) ter se opravi le takrat, ko davčni organ ne more zanesljivo ugotoviti davčne osnove s klasičnimi sredstvi postopka ugotavljanja, dokazovanja in spoznavanja ter je ne more točno izračunati. Pri vsaki cenitvi torej obstaja določena mera netočnosti, ki je rezultat tehtanja dokazov, kar pa ne pomeni, da bi lahko uporabili svobodo, ki bi bila podobna prostemu preudarku. Ne ocenjujemo samo neposrednih količin (prihodki, odhodki), ampak moramo upoštevati tudi vmesne spremembe, ki jih ni mogoče določiti z običajnimi ugotovitvenimi metodami, da pridemo do končnega rezultata, saj mora ta temeljiti na resničnih dejstvih in ne le na dokazanih.

Poznamo več različnih metod cenitve,<sup>2</sup> ki so: notranja in zunanja primerjava poslovanja, cenitev na podlagi izkustvenih vrednosti in primerjalnih podatkov, cenitev na podlagi izdatkov, cenitev na podlagi nepojasnjene prirasta premoženja, cenitev na podlagi izračuna gotovinskega prometa

<sup>2</sup> Metode cenitve davčne osnove obravnava Wakounig (1998). Wakounig (1998: 51), tudi pravi, da pri cenitvi davčne osnove zadostuje največja verjetnost, ki jo je v danih razmerah še moč pričakovati. Nanj se sklicuje tudi Upravno sodišče RS (I U 1891/2012). Zavezanec pa po mnenju sodišča iz predmetne sodbe ter po mnenju Wakouniga (1998) ob tem nima pravice zahtevati določene metode cenitve.



in cenitev z varnostnim pribitkom. Izbira metode cenitve je torej v pristojnosti davčnega inšpektorja (Wakounig, 1998). Problem pa je, da tako metode kakor tudi merila za izbiro posamezne metode v procesni zakonodaji niso nikjer opredeljeni oziroma predpisani, kar kaže na manjšo pravno varnost zavezancev oziroma je takšna ureditev v nasprotju z načelom gotovosti, seznanjenosti in pomoči v skladu s 7. členom ZDavP-2 (2011), saj morajo biti zavezanci seznanjeni s pravicami in obveznostmi, na podlagi katerih davčni organ odloča o pobiranju davkov. Dodatno se glede ugotavljanja verjetne davčne osnove s cenitvijo postavlja vprašanje, ali je ta dopustna oziroma v skladu z načelom materialne resnice v davčnih zadevah, ki ga določa 5. člen ZDavP-2 (2011). Glede tega je že odločilo Vrhovno sodišče RS (Ips 93/2014) v svoji odločitvi, v kateri razloži, da cenitev verjetne davčne osnove pomeni izjemo od načela materialne resnice, saj je cilj cenitve doseči približen rezultat, za katerega se domneva, da je pravilen in je najbližje resnici, oziroma da se davčni organ čim bolj približa dejstvu, ki so za predmet obdavčitve in odmero davka pomembna (glej tudi tabelo 1 v prejšnjem poglavju). Dodatno se je glede odločanja na podlagi verjetnosti opredelilo tudi Upravno sodišče RS (I-U-1387/2016-10). Sodišče v svoji odločbi navaja, da peti odstavek 68. člena ZDavP-2 (ki je bil z novelo ZDavP-2G prenesen v 68.a člen ZDavP-2, 2011) pomeni konkretizacijo 5. člena ZDavP-2 (2011) v delu, ki se nanaša na odločanje na podlagi verjetno izkazanih dejstev, oziroma vsebuje pooblastilo za odločanje na podlagi verjetno izkazanih dejstev. Dejstvo, da gre za postopek ocene davčne osnove, kaže, da dejanske davčne osnove v danem primeru ni mogoče pravilno in popolno ugotoviti. Zato ima davčni organ po ZDavP-2 diskrecijsko pravico, da se lahko odloči za cenitev davčne osnove z oceno oziroma je za to pooblaščen. Postopek ocene davčne osnove pa pomeni odstop od načela materialne resnice. O tem, katera dejstva je šteti za dokazana, presodi uradna oseba, pooblaščenca za vodenje postopka oziroma odločanje v upravni zadevi po svojem prepričanju, na podlagi vestne in skrbne presoje vsakega dokaza posebej in vseh dokazov skupaj ter na podlagi uspeha celotnega postopka. Gre za načelo proste presoje dokazov po 73. členu ZDavP-2 (2011) in po 10. členu Zakona o splošnem upravnem postopku (2006), ki organ zavezuje tudi v postopku cenitve davčne osnove. Takšna ureditev je tudi v nasprotju s 147. členom Ustave RS (1991), saj morajo biti davki in druge dajatve (ter tudi način njihove odmere) predpisani z zakonom.

## 5 Spornost retroaktivne veljave predpisov

V praksi se pojavlja vprašanje, ali lahko davčni organ ugotavlja davčno osnovo na podlagi cenitve za deset let nazaj. Poleg tega je prišlo z novelo ZDavP-2G (2013) do zakonske spremembe, z začetkom veljave od 1. januarja 2014 naprej, saj

je pred tem davčni organ lahko ugotavljal davčno osnovo na podlagi cenitve le za pet let nazaj. Tako bi lahko govorili o kršitvi načela retroaktivnosti, saj zakoni, drugi predpisi in splošni akti ne morejo imeti učinka za nazaj, oziroma lahko samo zakon določi, da imajo posamezne njegove določbe učinek za nazaj, vendar le, če to hkrati zahteva javna korist in če se s tem ne posega v pridobljene pravice. To je namreč v nasprotju s prepovedjo povratne veljave pravnih aktov, ki jo določa 155. člen Ustave RS (1991). Takšno stališče je zavzelo tudi Upravno sodišče RS (I-U-1387/2016-10) v svoji odločitvi, v kateri je odločilo, da FURS ne more izvajati davčnih pregledov po 68. in 68.a členu ZDavP-2 glede nenapovedanih dohodkov za deset let od uvedbe postopka za tista davčna leta, za katera je po prejšnji zakonodaji (ZDavP-2G s 1. januarjem 2014) do uvedbe davčnega postopka odmera davka že zastarala v petletnem zastaralnem roku. Retroaktivnost je sicer lahko dovoljena, kot je nakazano že zgoraj, če tako zahteva javna korist in ni posega v že pridobljene pravice zavezancev. Tako je na primer Ustavno sodišče RS (U-I-65/08) odločilo v odločbi, ko pravi, da je retroaktivnost izjemoma dovoljena, vendar mora biti utemeljena in uvedena na podlagi testa sorazmernosti. Zakonodajalec pa ob sprejetju zakona omenjenega testa sorazmernosti ni opravil in tudi ni utemeljil razlogov za podaljšanje obdobja nadziranja s pet na deset let.

Z navedenimi sodbami je zakonodajalec odgovoril na vprašanje retroaktivnosti v povezavi z odmero davka od nenapovedanih dohodkov, kajti predpisi in splošni akti ne morejo imeti učinka za nazaj. Ko davčnemu organu preneha pravica do odmere davka za nazaj, ta pravica z uveljavitvijo novele ZDavP-2G (2013) ne more znova »oživetiti«. Tretji odstavek 68.a člena ZDavP-2G (2013) je po mnenju sodišča treba razlagati na ustavno skladen način (v povezavi s 155. členom Ustave RS, 1991), kar pomeni, da ne more več obstajati pravica do odmere davka za tista leta za nazaj, ko je ta pravica že ugasnila oziroma zastarala.

## 6 Spornost višine obdavčitve nenapovedanega prirasta premoženja

Zakonodajalec je v četrtem odstavku 68. člena ZDavP-2 (2011) uzakonil odmero davka po enotni stopnji 70 % od ocenjene davčne osnove (ki pomeni razliko med vrednostjo premoženja na začetku in ob koncu inšpekcijskega obdobja, zmanjšano za obveznosti), ki jo davčni organ določi po lastni izbiri metode, kakor je obrazloženo v 4. poglavju tega prispevka.

Glede na takšno višino davčne obveznosti se postavlja vprašanje, kje so razumne meje obdavčitve, in/ali v tem primeru nakazuje takšna odločba na kaznovalno namero zakonodajalca.

Upravno sodišče RS se je v preteklosti o primerni višini davčne obveznosti že opredelilo (glej odločbo Ustavnega sodišča RS, U-I-91/98 v tabeli 1 poglavja 3), čeprav je takrat odločalo o posebnem davku na bilančno vsoto bank in hranilnic. Sodišče je v zadevi odločilo, da višina davčne obveznosti, ki presega 50 %, ne uresničuje več svojega prvotnega cilja v obliki obdavčitve, temveč je izrazito kaznovalno naravnana. Gre namreč za poseg v ustavno pravico iz 33. člena Ustave RS (1991).

Tako je že tudi Evropsko sodišče za človekove pravice (primeroma glej sodbo Evropskega sodišča za človekove pravice, 41838/11, po kateri sodišče na Madžarskem primeru R.Sz. v Hungary presoja javni interes in sorazmernost obdavčitve v višini 98 %<sup>3</sup>) v svojih odločitvah poudarilo, da je več kot 50-odstotna davčna stopnja čezmeren poseg v premoženje posameznika in je kaznovalne narave. Takšna obdavčitev posega tudi v temeljno načelo kaznovalnega prava – domnevo nedolžnosti (zapisano v 27. členu Ustave RS, 1991; primeroma glej sodbo Ustavnega sodišča RS, U-I-296/02), saj vsakdo velja za nedolžnega, dokler mu krivda ni dokazana s pravnomočno sodbo. V okviru davčnega postopka pa vemo, da se davek odmeri z odločbo na podlagi dovolj visoke verjetnosti, ki pa je nikakor ne moremo enačiti s pravnomočno sodbo. Poleg tega se kazenski postopek v Republiki Sloveniji razlikuje od davčnega postopka oziroma sta to dva ločena postopka.

Glede na navedeno lahko zaključimo, da je tako visoka stopnja obdavčitve prirasta premoženja dejansko sporna, saj je kaznovalno naravnana in ni v skladu z ustavnim načelom sorazmernosti. Zato bo zagotovo še predmet ustavne presoje, saj je v nasprotju s 33. členom Ustave RS (1991), kot je nakazano že zgoraj.

## 7 Spornost izvajanja finančne preiskave po ZOPNI ter odvzem premoženja nezakonitega izvora

Poleg obdavčitve nenapovedanega prirasta premoženja je zakonodajalec želel uzakoniti tudi odvzem nezakonitega premoženja, če bi zavezanec navedeno premoženje pridobil na nelegalen način. Zato je sprejel tudi ZOPNI (2011), ki je začel veljati 29. maja 2012. Ta zakon državi omogoča, da na podlagi finančne preiskave, ki jo državni tožilec odredi zoper posameznika, temu ob poznejši sprožitvi pravnega postopka odvzame premoženje nezakonitega izvora. Razlog za sprožitev postopka finančne preiskave je že sum, da posameznik

<sup>3</sup> V navedeni sodbi je Evropsko sodišče za človekove pravice odločilo (čeprav je šlo v konkretnem primeru za javni interes), da če zavezanec dela v dobri veri in v skladu z zakoni, tako visokega bremena glede davčne obveznosti ne bi smel utrpeti.

razpolaga s premoženjem nezakonitega izvora, katerega vrednost presega 50.000 EUR, ter sum, da je osumljenec, obdolženec ali zapustnik storil kataloško kaznivo dejanje oziroma ima v lasti, posesti, uporabi ali uživanju premoženje, glede katerega so podani razlogi za sum, da je nezakonitega izvora, oziroma je s takim premoženjem razpolagal ali je prešlo na njegove pravne naslednike ali ga je prenesel na povezane osebe in/ali je bilo pomešano s premoženjem teh oseb (glej 10. člen ZOPNI, 2011). Predmetna meja je bila postavljena ravno na meji, na podlagi katere presojava tudi, ali gre pri neki davčni prevari za davčni prekršek ali za kaznivo dejanje. Škof et al. (2007: 123) opredeljujejo davčno prevaro kot protipravno dejanje, ki je lahko glede na višino zneska (in/ali način utaje) označen kot prekršek ali kaznivo dejanje. Lahko bi trdili, da se zavezanec v okviru davčnega postopka glede nenapovedanega premoženja (ki je bilo nezakonito pridobljeno) vsaj obdavči, če vrednost ne presega 50.000 EUR in glede na to ni možno uvesti finančne preiskave po ZOPNI (2011) oziroma potem sprožiti pravnega postopka pred sodiščem. Po drugi strani pa ima državni tožilec možnost določiti finančno preiskavo, če obstaja sum kaznivega dejanja in vrednost presega 50.000 EUR. Sporno pa je še nekaj drugega, saj se lahko zavezanca v primeru nezakonito pridobljenega premoženja najprej obdavči po ZDavP-2 (2011), nato pa se mu po zaključenem pravnem postopku odredi še odvzem nezakonito pridobljenega premoženja (seveda, če vrednost presega 50.000 EUR). Zavezanec oziroma preiskovanec tako utрпи dvojno sankcijo, ki je prav tako sporna. ZOPNI (2011) v povezavi z davčnimi postopki torej odpira precej ustavno spornih vprašanj, o katerih se bo moralo opredeliti Ustavno sodišče RS, če bodo sodišča v odprtih postopkih zavzemala ustavno neskladne razlage zakona.

Finančna preiskava po ZOPNI (2011) je torej preiskovalni postopek, ki ga državni tožilec odredi zoper posameznika ob hitrejši rasti premoženja ter ob sumu zagrešitve kaznivega dejanja, v kateri kot člani preiskovalne skupine sodelujejo: državni tožilec, inšpektor FURS, član Urada za preprečevanje pranja denarja, Policija ter člani drugih pristojnih organov, katerih sodelovanje predvidi državni tožilec. Sama preiskava še ne pomeni odvzema premoženja neznanega izvora, saj mora tožilec v skladu s 17.a členom ZOPNI (2011) po končani preiskavi začeti pravdni spor s tožbo pred sodiščem. Vsekakor pa je sporno že to, da zakonodajca v Republiki Sloveniji dopušča, da se v pravni državi vodi postopek finančne preiskave zoper posameznika, s katerim dotični posameznik niti ni seznanjen. O rezultatih in listinah, pridobljenih ter izdanih v tem postopku, se posameznik seznanja šele s prejemom tožbe. ZOPNI (2011) v 17.a členu sicer predpisuje tudi obvezni narok, v katerem lahko posameznik pred vložitvijo tožbe zoper njega poda svojo izjavo oziroma ga sodišče seznanja z ugotovitvami finančne preiskave, vendar je ta narok bolj simbolne narave, saj posameznik

(preiskovanec) v tako kratkem času, neposredno po naroku, ne more podati ustreznega zagovora, kajti z rezultati finančne preiskave za deset let nazaj se je šele seznanil.

Postopek odvzema premoženja nezakonitega izvora se po 17.a členu ZOPNI (2011) začne torej s tožbo, ki jo zoper posameznika vložijo državni tožilci. Stranka se v postopku ves čas sooča z nanjo prenesenim dokaznim bremenom, saj mora dokazati, da njeno premoženje ni bilo nezakonito pridobljeno (Špitalar in Demšar, 2012).

V nekaterih primerih pa lahko sodišče na predlog državnega tožilca odredi začasno zavarovanje odvzema premoženja nezakonitega izvora oziroma celo začasen odvzem premoženja nezakonitega izvora še pred koncem samega postopka oziroma pred pravnomočno sodbo. To pa je z vidika 27. člena Ustave RS (1991) v povezavi z domnevo nedolžnosti nedopustno, saj vsakdo velja za nedolžnega, dokler mu krivda ni dokazana s pravnomočno sodbo (primeroma glej sodbo Ustavnega sodišča RS, I-U-1387/2016-10). Zato lahko tudi tak odvzem premoženja štejemo za nezakonit. Kljub temu pa nekateri avtorji menijo (kot primeroma Vavken (2011)), da je začasno zavarovanje zahtevka za odvzem premoženjske koristi eno izmed glavnih orodij, ki omogočajo uspešen odvzem protipravne pridobljene premoženjske koristi po končanem kazenskem postopku.

Ustavno sodišče RS (U-I-6/15) je v svoji nedavni odločbi zavzelo stališče, da država posamezniku ne more odvzeti katerega koli premoženja, temveč samo tisto, ki je nezakonito. S tem je sodišče nasprotovalo stališču državnega tožilstva, ki se je zavzemalo za odvzem katerega koli premoženja, torej tudi tistega, ki je bilo pridobljeno zakonito.

Tako je sodišče zagotovilo ustavno skladno razlago ZOPNI (2011), katero premoženje je lahko vsebina odvzema. V konkretnem primeru je sodišče odredilo odvzem premoženja, ki ga je pritožnica pridobila pred uveljavitvijo ZOPNI (2011) in na zakonit način. Mnenje pritožnice je bilo, da se v postopku ni imela možnosti izjasniti o dejstvih in ugotovitvah, bistvenih za odločitev, in da so bile zaradi uporabe izsledkov prikritih preiskovalnih ukrepov kršene njene osebne pravice. Med drugim naj bi ji bila kršena pravica iz naslova enakosti varstva pravic po 22. členu Ustave RS (1991), ker ji pred odločitvijo o ugovoru ni bilo vročeno mnenje Specializiranega državnega tožilstva RS. Pritožnica je vložila pobudo za začetek postopka za oceno ustavnosti ZOPNI. Izrecno je zagovarjala protiustavnost 57. člena ZOPNI (2011), ker naj bi nedopustno povratno dovoljeval uporabo celega zakona in naj bi bil zato tudi v neskladju z drugim odstavkom 155. člena Ustave RS (1991). Ustavno sodišče je pritožnici ugodilo in 57. člen ZOPNI (2011) v celoti razveljavilo.

Dodatno je za preiskovance oziroma davčne zavezance sporno tudi dejstvo, da država združuje postopek odvzema premoženja nezakonitega izvora s predhodno opravljenim postopkom davčnoinšpekcijskega postopka nadzora nenapovedanih dohodkov po 68.a členu ZDavP-2 (2011), saj gre, kot smo že omenili, za dva povsem ločena postopka. Posameznika tako FURS najprej obdavi za nenapovedane dohodke, nato pa mu na podlagi ugotovitev v tem davčnem postopku odvzame še premoženje nezakonitega izvora. Je pa Ustavno sodišče RS rešilo vsaj vprašanje glede možnosti odvzema premoženja posameznika, ki je bilo pridobljeno pred uveljavitvijo ZOPNI (2011), oziroma je bilo pridobljeno na zakonit način. Vseeno pa bi državno tožilstvo o finančni preiskavi oziroma o rezultatih prikritih preiskovalnih ukrepov moralo posameznika obvestiti pravočasno in ne komaj na naroku pred vložitvijo tožbe, hkrati pa dati zavezancu po opravljenem naroku in še pred vložitvijo tožbe dovolj časa, da lahko pripravi ustrezen odgovor (podkrepljen z dejstvi in dokazi, bistvenimi za odločitev sodišča). Glede na to, da je v skladu s 17.a členom ZOPNI (2011) tožilec dolžan vročiti zavezancu zapisnik o opravljenem naroku z izjavo preiskovanca in drugimi njegovimi navedbami, bi bilo smiselno ZOPNI še dopolniti in omogočiti preiskovancu, da svoje izjave oziroma navedbe podkrepí še s konkretnimi dokaznimi sredstvi in bi se potem na podlagi dodatnega naroka sestavil dopolnilni zapisnik, ki bi ga podpisala preiskovanec in pristojni državni tožilec. Šele nato bi se dopolnilni ali pa končni zapisnik posredoval sodišču ob vložitvi tožbe. Tako bi bila zagotovljena večja pravna varnost preiskovancev v postopku finančne preiskave.

## **8 Rešitve za izboljšanje pravne varnosti zavezancev na področju obdavčitve in odvzema nenapovedanega premoženja**

Glede na navedene sporne določbe davčnih predpisov v povezavi z odmero davka od nenapovedanega prirasta premoženja oziroma določbe ZOPNI (2011) glede odvzema nezakonito pridobljenega premoženja lahko zaključimo, da je na danem področju v praksi pravna varnost zavezancev velikokrat ogrožena, pa najsi gre za kršitve določil postopka (Zakona o davčnem postopku, Zakona o splošnem upravnem postopku) ali za kršitve zaradi zmotne uporabe materialnega prava in pomanjkljive preučitve dokazov oziroma neupoštevanje izvedbe drugih dokaznih sredstev (poleg listinskih dokazov in tistih, ki izvirajo iz zakonsko predpisanih evidenc) inšpektorjev FURS. To pa v povezavi z ZFU (2014) kaže na previsoke pristojnosti davčnih inšpektorjev v predpostopkovni fazi oziroma v postopkih DIN. Zato bi bilo treba pristojnosti davčnih inšpektorjev pri sprejemu odločitev zakonsko omejiti oziroma, podredno, to vsaj organizacijsko rešiti v okviru FURS. Odločbe, na podlagi katerih FURS odmeri davek in glede katerih zavezanec

nima možnosti zadržanja njihove izvršitve, bi morali podpisati tudi vodja inšpektorjev in eden od članov pravne službe. Vsekakor pa je stranki pred izdajo odločbe treba dati možnost, da se izjavi o vseh dejstvih in okoliščinah, pomembnih za odločbo (zaslišanje stranke), o čemer govori tudi 9. člen Zakona o splošnem upravnem postopku (ZUP, 2006). Poleg tega je tudi v davčnem postopku na predlog stranke izrednega pomena izvedba drugih dokaznih sredstev (kot je npr. zaslišanje stranke), na katero kaže že tudi 76. člen ZDavP-2 (2011). S tem bi se pravna varnost zavezancev v davčnih postopkih zagotovo izboljšala. Poleg tega lahko v praksi zasledimo, da davčni organ v postopkih ne zapisuje ustnih izjav zavezancev, čeprav so davčni inšpektorji dolžni sestaviti zapisnik za vsako dejanje. Vse, kar stranka v postopku pove, bi se moralo zapisati. V povezavi s pravico do informiranja po 13. členu ZDavP-2 (2011) pa ima zavezanec tudi pravico, da je ustrezno obveščen o načinu izračunavanja in plačevanja davkov – in bilo bi tudi smiselno, da bi FURS razkril metode in merila za izbiro ustrezne metode glede cinitve davčne osnove prek svoje spletne strani ali informacijske pooblaščenke. V nadaljevanju pa je treba jasno določiti metode in merila za izbiro metod cinitve davčne osnove od nenapovedanega prirasta premoženja tudi v okviru pravilnika k Zakonu o davčnem postopku.

Dodatno pa Flander (2019) in nekateri drugi pravni strokovnjaki opozarjajo, da je ureditev finančne preiskave po Zakonu o finančni upravi in Zakonu o odvzemu premoženja nezakonitega izvora pomanjkljiva, ker je preiskava tajna in ker preiskovanci med postopkom preiskave nimajo pravice do informiranja in izjave ter ravno tako ne učinkovitega pravnega varstva. Zato bi morali zavezance informirati že med preiskavo in jim dati možnost, da se izjavijo o pomembnih dejstvih in okoliščinah. Kakor nadalje navaja Flander, v ZFU (2014) ni nikjer posebej zapisano, da postopek finančne preiskave v nasprotju z davčnim postopkom in postopkom DIN po svoji pravni naravi ni upravni postopek. Če je zakonodajalec želel postopku finančne preiskave odvzeti pomen (specializiranega) upravnega postopka, bi to moral po njegovem mnenju izrecno zapisati. Flander se sklicuje tudi na sklep finančne uprave, kjer ta v povezavi s pozivom za končanje finančne preiskave navaja, da zavezanec oziroma preiskovanec ni stranka v upravnem postopku in da mu zaradi tega ne pripadajo pravice iz davčnega in splošnega upravnega postopka. Prav tako sta FURS in Ministrstvo za finance zavzela stališče, da gre pri finančni preiskavi za predpostopkovno preiskovalno fazo, v kateri se postopek davčnega inšpekcijskega postopka še ni začel. Po tej razlagi se v tej fazi še ni odločalo o pravicah, obveznostih in pravnih koristih zavezanca, zato preiskava nima pomena upravnega oziroma davčnega postopka in tudi dokumenti, ki jih v tej fazi postopanja izda (ali pridobi) organ, niso dokumenti upravne narave. Tako preiskovanec nima pravice do vpogleda v te dokumente, po enaki razlagalni lo-

giki pa – do morebitnega začetka DIN – tudi nobenih drugih upravnopravnih in ustavnih procesnih pravic. Prikazanim stališčem sta pritrdili tudi Upravno in Vrhovno sodišče RS, ki sta tožbe in pritožbe zavezancev glede pravice do informiranja in pravice do vpogleda v akte zavrгла oziroma zavrnila, saj naj po mnenju sodišč zavezanec ne bi imel teh pravic do uvedbe davčno inšpekcijskega postopka oziroma nadzora (glej odločbo Upravnega sodišča RS, I-U-331/2016-6 in odločbo Vrhovnega sodišča RS, I Up 319/2016). Dodatno Flander navaja, da je zelo nenavadno, da pravni red tako pomemben institut, kot je finančna preiskava, ureja zelo skopo (v enem oziroma dveh členih ZFU, če upoštevamo tudi določbo o vodenju evidence), nedoločno in nedosledno, saj ni nikjer razvidno, katera izmed pooblastil (ki so naštetja v 14. členu ZFU, 2014) so zajeta v »dejanjih, ukrepih in postopkih«, ki se – kot je zapisano v 100. členu ZFU (2014) – izvajajo v finančni preiskavi. Dejanja, ukrepi in postopki prav tako niso opredeljeni z ZDavP-2, saj ta finančne preiskave sploh ne omenja. Avtor se tudi sprašuje, zakaj potrebujemo finančno preiskavo in DIN, saj se oba postopka uvedeta iz enakih ali podobnih razlogov in pod enakim pogojem: zaradi razlogov za sum, da so bile obvezne datjave premalo obračunane ali pa so bile podane druge nepravilnosti in kršitve predpisov iz pristojnosti finančne uprave. Dodatno po mnenju Flandra (2019) ni nikjer v ZFU opredeljeno, kako dolgo naj bi postopek trajal. Praksa izvajanja finančnih preiskav je pokazala, da te pogosto trajajo nesorazmerno dolgo in da je trenutek konca preiskave in začetka DIN za zavezanca neznan. Prav zato bi morali časovni okvir trajanja finančne preiskave natančneje določiti in preiskovance, torej zavezance s samo preiskavo seznaniti že ob vzpostavitvi evidence ali pa vsaj pred zaključkom preiskave – pred sestavo zaključnega poročila o preiskavi (glej predlog v tabeli 2), saj bi s tem zmanjšali tudi upravno breme finančne uprave in se izognili morebiti nepotrebnim uvedbam DIN.

Dodamo naj še predlog za izboljšanje postopka finančne preiskave po ZOPNI (2011), kjer bi zavezancem oziroma preiskovancem z dopolnitvijo zakona zagotovili večjo pravno varnost, če bi jim omogočili dodatni narok, da bodo lahko po prvotno opravljenem naroku v povezavi s 17. a členom ZOPNI (2011) predložili še morebitne dodatne dokaze in z novimi dokaznimi sredstvi podprli svoje izjave, ki so jih podali na sodišču ob opravljenem prvem naroku. Tako bi se izvedel nov narok in pred vložitvijo tožbe državnega tožilca izdal dopolnilni oziroma končni zapisnik (podobno kot to poznamo iz davčnega postopka). S tem bi se pravna varnost zavezancev vsaj nekoliko izboljšala. Glede na to, da v finančnih preiskavah sodelujejo tudi policisti in uradniki drugih državnih organov in da se velikokrat v praksi predmetni predkazenski ter nadalje kazenski postopek navezuje na ugotovitve FURS iz davčnoinšpekcijskega nadzora, bi bilo smiselno preiskovalce – policiste ter uradnike drugih organov, ki sodelujejo v teh

postopkih – izobraziti glede določb davčnega postopka, kakor tudi uradnike FURS in drugih organov izobraziti o oblikah kaznivih dejanj, ki spadajo na področje premoženjske kriminalitete.<sup>4</sup> Vsekakor pa je treba odpraviti tudi vse ustavno sporne določbe, ki smo jih v tem prispevku omenili.

Vsi predlogi za izboljšanje postopkov o odmeri davka iz naslova nenapovedanih dohodkov oziroma nenapovedanega prirasta premoženja ter predlogi za izboljšano pravno varnost glede odvzema premoženja nezakonitega izvora po ZOPNI so predstavljeni tudi v tabeli 2.

**Tabela 2:** Predlogi za izboljšavo davčno-upravnih postopkov ter postopkov odvzema premoženja nezakonitega izvora

Vrsta zakona	Predlogi za izboljšanje postopkov	Predlogi za izboljšanje zakonodaje	Drugi predlogi
Zakon o splošnem upravnem postopku (ZUP, 2006)	Zapisniki za vsako dejanje		Razkriti metodologijo FURS o cenitvi davčne osnove prek informacije za javnost ali informacijske pooblaščenke.
Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2, 2011)	Zapisnik za vsako dejanje (dejstva, ki jih stranka pove, se morajo zapisati); preden se izda odločba, se mora dati zavezancu možnost za izvedbo tudi drugih dokaznih sredstev (kot je npr. zaslišanje prič).	Skupinsko odločanje (pravna služba, inšpektor, vodja inšpektorjev – v tej skupini); v pravilniku o izvajanju Zakona o davčnem postopku razkriti metode cenitve davčne osnove.	Skupinsko odločanje (pravna služba, inšpektor, vodja inšpektorjev – v tej skupini)
	Davčnemu zavezancu je treba omogočiti pravico do izjave, kar pomeni, da mora davčni organ podati obrazložitev ustreznosti dokazov že v zapisniku in ne šele v odločbi.	Jasna določitev metod in meril za izbiro metod cenitve davčne osnove od nenapovedanega prirasta premoženja.	
Zakon o finančni upravi (ZFU, 2014)		Dopolnitev ZFU (2014; lahko v 100. členu z jasno določitvijo pooblastil v povezavi s 14. členom ZFU, 2014) ter oseb, ki ta pooblastila imajo in sodelujejo v finančni preiskavi. Točna opredelitev pravne narave v pomenu, ali gre za splošni upravni postopek oziroma jasni zapis o tem, da finančna preiskava ni upravni postopek. Sprememba 78. člena ZFU (2014) o pravici do seznanitve z evidenco finančne preiskave (v povezavi s 4. točko 60. člena ZFU, 2014) takoj ob vzpostavitvi evidence ali vsaj pred sestavo zaključnega poročila o preiskavi ter dopolnitev ZFU (2014), tako, da se zavezancu možnost, da se izjavi o dejstvih in okoliščinah,	Pristojnosti inšpektorjev je treba natančneje opredeliti; poročilo o preiskavi podpišeta še vodja inšpektorjev in pravna služba.

<sup>4</sup> Meško (2004) in Nalla, Johnson in Meško (2009) poudarjajo pomen razumevanja značilnih oblik kriminalitete, pri čemer ugotavljajo, da imajo predstavniki državnih organov omejeno znanje o preiskovanju, pojavnih oblikah in možnih oblikah odzivanja na

kriminaliteto, ki presega premoženjsko in nasilniško kriminaliteto. Predlagajo specializacijo, kakovostno usposabljanje in tudi zasebnovarnostne dejavnosti, usmerjene v zmanjševanje tveganj za oškodovanost z goljufijami in drugimi kaznivimi dejanji.

		pomembnih za nadaljnjo odločitev finančne uprave, ali se uvede DIN s povabilom na zaključni razgovor (skladno z naravo ZUP, 2006); dopolnitev zakona, koliko dolgo lahko preiskava največ traja (npr. ne več kot 12 mesecev).	
Zakon o odvzemu premoženja nezakonitega izvora (ZOPNI, 2011)		Dopolnitev 10. člena ZOPNI (2011) o uvedbi finančne preiskave tako, da se o uvedbi finančne preiskave obvesti tudi osumljenec, obdolženec ali zapustnik, ob pogoju, da se jo lahko uvede nenapovedano, če obstajajo razlogi za sum, da bi premoženje lahko odtujil ali prenesel izven ozemlja Republike Slovenije; sprememba ZOPNI (2011) v povezavi s 17.a členom glede možnosti dodatnega naroka in dopolnitve izjav preiskovancev oziroma sestave dopolnilnega zapisnika.	Izobraževanje preiskovalcev skupne preiskovalne skupine, ki delujejo v finančni preiskavi.

## 9 Sklep

Ključnega pomena za izboljšanje pravne varnosti posameznikov glede odmere davka od nenapovedanega prirasta premoženja oziroma v povezavi z možnostjo odvzema premoženja nezakonitega izvora po ZOPNI je odprava spornih zakonskih določb, predstavljenih v prispevku. V povezavi z odmero davka od nenapovedanega prirasta premoženja bi bilo tako treba dodati prehodno določbo glede retroaktivne veljave zakona za deset let nazaj (po tretjem odstavku 68.a člena ZDavP-2G, 2013), saj je pred to novelo zakona veljalo, da se lahko postopek uvede za največ pet let nazaj pred letom (glej stari peti odstavek 68. člena ZDavP-2, 2011), v katerem je uveden davčni postopek (glej sodbo Upravnega sodišča RS, I-U-1754/2016 v tabeli 1). Nadalje bi bilo treba v podzakonskem aktu – v pravilniku o izvajanju ZDavP-2 – jasno opredeliti metode ceditve davčne osnove v povezavi z odmero davka od nenapovedanih dohodkov oziroma podredno razkriti metodologijo FURS v povezavi s ceditvijo v informaciji za javnost ali prek informacijske pooblaščenke. Nadalje bi bilo treba spremeniti četrty odstavek 68.a člena ZDavP-2 o odmeri davka po morebiti najvišji stopnji 40 % od »ocenjene« davčne osnove (in ne po stopnji 70 %), ker je tako visoka stopnja obdavčitve prirasta premoženja dejansko sporna, saj je kaznovavno naravnana (glej obrazložitev v 6. poglavju tega prispevka). Nadalje pa so sporne tudi nekatere določbe ZOPNI, saj je postopek tajen in preiskovanci oziroma osumljenci o postopku niso obveščeni. Smiselno bi bilo tudi dopolniti 10. člen ZOPNI (2011) tako, da se o uvedbi finančne preiskave

obvesti tudi osumljenec, obdolženec ali zapustnik, ob pogoju, da se jo lahko uvede nenapovedano, v kolikor obstajajo razlogi za sum, da bi premoženje lahko odtujil ali prenesel izven ozemlja Republike Slovenije. Smiselna bi bila tudi sprememba ali dopolnitev ZOPNI v povezavi s 17.a členom o možnosti dodatnega naroka in dopolnitve izjav preiskovancev oziroma sestave dopolnilnega zapisnika, s čimer bi se preiskovanci glede rezultatov finančne preiskave izjavili še pred sestavo dopolnilnega ali zaključnega zapisnika, ki bi ga nato državni tožilec ob tožbi priložil sodišču. Podobno je zaslediti kršitev pravice do informiranja in do vpogleda v evidence tudi po ZFU, saj naj bi po mnenju sodišč zavezanec ne imel teh pravic do uvedbe davčnoinspekcijskega postopka nadzora – gre namreč za predpostopkovno fazo, tako da postopek finančne preiskave po mnenju sodišč ni upravni postopek (glej odločbo Upravnega sodišča RS, I-U-331/2016-6 in odločbo Vrhovnega sodišča RS, I Up 319/2016). Nadalje bi bilo treba v ZFU jasno navesti, da postopek finančne preiskave ni upravni ali davčni postopek. Vseeno pa bi bila smiselna tudi sprememba 78. člena ZFU o pravici do seznanitve z evidenco finančne preiskave (v povezavi s 4. točko 60. člena ZFU) takoj ob vzpostavitvi evidence ali vsaj pred sestavo zaključnega poročila o preiskavi ter dopolnitev ZFU tako, da se zavezancu da možnost, da se izjavi o dejstvih in okoliščinah, pomembnih za nadaljnjo odločitev, ali naj se uvede davčno inšpekcijski nadzor. Končno bi s tem razbremenili tudi Finančno upravo RS, da se ne bi brez potrebe uvajali davčnoinspekcijski nadzori. ZFU (2014) bi bilo treba dopolniti tudi v 100. členu z jasno določitvijo pooblastil inšpektorjem (v povezavi s 14. členom ZFU, 2014) ter osebam,

ki ta pooblastila imajo in sodelujejo v finančni preiskavi. Poleg tega bi morali ZFU dopolniti tudi z določbo, koliko časa lahko preiskava največ traja (npr. največ 12 mesecev), saj v praksi preiskave trajajo nesorazmerno dolgo (Flander, 2019).

Po pregledu sodb Vrhovnega in Upravnega sodišča RS s tega področja pa lahko trdimo tudi, da so zavezancem kršene postopkovne pravice oziroma prihaja do kršitev načela materialne resnice, saj zavezancem pred izdajo odločbe ni bila dana možnost, da se izjavijo o vseh dejstvih in okoliščinah, pomembnih za izdajo odločbe (v smislu zaslišanja stranke) ali pa niso bila ustrezno preučena vsa dejstva oziroma izvedeni vsi dokazi, ki jih je stranka predlagala. Trdimo lahko, da je izvedba dokazov davčnega organa za zagotavljanje pravne varnosti zavezanca med postopkom ključnega pomena. Glede na to, da imajo davčni inšpektorji visoka pooblastila, bi bilo smiselno pri cenitvah davčne osnove glede nenapovedanega prirasta premoženja uzakoniti skupinsko odločanje (s strani inšpektorja, vodje inšpektorjev in člana iz pravne službe FURS, ki bi skupno odločali v tej skupini). Dodatno pa je izredno pomembno, da se vse, kar stranka med postopkom izjavi (oziroma vsako dejanje, ki se nanaša na postopek), zapiše v zapisniku, na kar se velikokrat pozabi. Poleg tega mora imeti stranka v postopku naknadno možnost vpogleda v vse tovrstne zapisnike, da lahko v postopku poda morebitne pripombe na zapisnike. Tako bi moral imeti tudi davčni zavezanec v finančni preiskavi po ZFU, ki je po mnenju sodišč predpostopkovna faza (glej opis v prejšnjem odstavku), možnost vpogleda v evidenco FURS (v vse dokumente, ki so v evidenci) takoj ob vzpostavitvi evidence ali vsaj pred sestavo zaključnega poročila o preiskavi. Podobno pa tudi preiskovancem oziroma osumljencem v postopkih finančne preiskave po ZOPNI ne sme biti kratena pravica do informiranja in izjave (kot je navedeno prav tako v prejšnjem odstavku).

Zaključimo lahko, da je Ustavno sodišče RS na navedenem področju obdavčitve nenapovedanega premoženja ter odvzema nezakonito pridobljenega premoženja zavzelo že kar nekaj stališč (npr. v vezi retroaktivne veljave ZOPNI v povezavi s prvim odstavkom 57. člena ZOPNI, 2011; glej tabelo 1), vendar so določena vprašanja ostala še vedno odprta (predvsem v povezavi s pravico do informiranja in vpogleda v pravne akte ter na področju obdavčitve v povezavi z metodami in kriteriji za izbiro metode cenitve davčne osnove, višine obdavčitve, ki je kaznovalno naravnana, ter zaradi prekratkega roka za pripravo zagovora preiskovanca v okviru finančne preiskave po ZOPNI po izvedenem naroku v času do vložitve tožbe državnega tožilca). Torej nekaj dela Ustavno sodišče RS glede predmetnih morebiti spornih določb še čaka – oziroma čaka zakonodajalca, da sporne določbe ustrezno spremeni. Dodatno pa se morajo tudi državni uradniki v postopkih potruditi, da bodo ustrezno preučili vse dokaze in izvedli vsa dokazna sredstva, kar jim nalaga že zdaj veljavna zakonodaja. Pri vseh postopkih

pa je treba zagotoviti višjo pravno varnost zavezancev tudi s pomočjo skupinskega odločanja (v davčnem postopku to pomeni odločanje v sestavi: pravna služba, inšpektor, vodja inšpektorjev; poročilo o preiskavi naj podpišeta še vodja davčnih inšpektorjev in pravna služba). Vsekakor pa morajo biti tudi pooblastila inšpektorjev in oseb, ki sodelujejo v postopkih, natančneje opredeljena (glej druge predloge v tabeli 2).

Treba pa je tako o postopkih finančne preiskave po ZFU in ZOPNI kakor tudi o postopkih davčnoinspekcijskega nadzora nenehno dodatno izobraževati osebe, ki sodelujejo v teh postopkih, saj le tako lahko zagotovimo njihovo višjo strokovnost.

## Literatura

1. Bernik, D. (2013). Primerjava dokazovanja davčnih vrtiljakov v kazenskem in davčnem pravu ter uporaba dokaznih sredstev v davčni praksi. *Poslovodno računovodstvo*, 6(2), 40–58.
2. Flander, B. (2019). Finančna preiskava po ZFU in ZOPNI. *Pravna praksa*, 38(19), II–VIII.
3. I Up 319/2016, Vrhovno sodišče RS (2017).
4. Ips 114/2013, Vrhovno sodišče RS (2014).
5. Ips 188/2012, Vrhovno sodišče RS (2013).
6. Ips 2016/2013, Vrhovno sodišče RS (2016).
7. Ips 244/2010, Vrhovno sodišče RS (2010).
8. Ips 264/2015, Vrhovno sodišče RS (2016).
9. Ips 320/2011, Vrhovno sodišče RS (2012).
10. Ips 367/2011, Vrhovno sodišče RS (2012).
11. Ips 393/2010, Vrhovno sodišče RS (2011).
12. Ips 804/2005, Vrhovno sodišče RS (2009).
13. Ips 93/2014, Vrhovno sodišče RS (2016).
14. I-U-1387/2016-10, Upravno sodišče RS (2017).
15. I-U-1754/2016, Upravno sodišče RS (2017).
16. I-U-1891/2012, Upravno sodišče RS (2013).
17. I-U-331/2016-6, Upravno sodišče RS (2016).
18. I-U-676/2014, Upravno sodišče RS (2014).
19. Kolar, I. in Kuralt, T. (2014). Slovenska praksa odmere davka po petem odstavku 68. člena ZDavP-2. *Podjetje in delo*, 40(2), 346–359.
20. Kovačič Mlinar, B. (2012). ZOPNI – pomembna in problematična novost v slovenskem pravnem redu. *Ovetnik*, 55, 14–16.
21. Maslovarić, N. (n. d.). *Odvzem premoženja nezakonitega izvora – problematika povezana z ZOPNI*. Pridobljeno na <http://www.odvetnik-nm.si/odvzem-premozenja-neznanega-izvora>.
22. Meško, G. (2004). Partnerschaftliche Sicherheitsgewährleistung: Wünsche, Ideale, Hindernisse. *Kriminalistik*, 58(12), 768–773.
23. Nalla, M., Johnson, J. D. in Meško, G. (2009). Are police and security personnel warming up to each other?: A comparison of officers' attitudes in developed, emerging, and transitional economies. *Policing – An International Journal of Police Strategies and Management*, 32(3), 508–525.
24. Portal FinD-INFO (6. 1. 2015). *Slovenska praksa odmere davka po petem odstavku 68. člena ZDavP-2*. Pridobljeno na <https://www.findinfo.si/medijsko-sredisce/v-srediscu/133173>
25. R. Sz. v. Hungary, European Court of Human Rights (2013).
26. Škof, B., Wakounig M., Tičar B., Kopal, A., Jerman, S., Ferčič, A. et al. (2007). *Davčno pravo*. Maribor: Pravna fakulteta.

27. Špitalar, J. in Demšar, J. (2012). Zavarovanje in odvzem premoženja nezakonitega izvora. V T. Pavšič Mravlje (ur.), *Zbornik prispevkov: 13. Slovenski dnevi varstvoslovja*. Ljubljana: Fakulteta za varnostne vede. Pridobljeno na [https://www.fvv.um.si/DV2012/zbornik/kriminalisticna\\_dejavnost/spitalar\\_demšar.pdf](https://www.fvv.um.si/DV2012/zbornik/kriminalisticna_dejavnost/spitalar_demšar.pdf)
28. U-I-296/02, Ustavno sodišče RS (2004).
29. U-I-6/15, Ustavno sodišče RS (2018).
30. U-I-65/08, Ustavno sodišče RS (2008).
31. U-I-91/98, Ustavno sodišče RS (1999).
32. Ustava Republike Slovenije. (URS). (1991). *Uradni list RS*, (33/91).
33. Vavken, L. (2011). Začasno zavarovanje zahtevka za odvzem premoženjske koristi. *Pravna praksa*, 30(48), II–IV. Pridobljeno na <https://www.pravnapraksa.si/LITE/Kazalo.aspx?Src=zNblVXQY1zSI0YqaH4aXVo6XMfILfOIuTuo7W6dFdV2eon-D8yeuQmZ12ycAjrvrAdInNH5aQOyRc=>
34. Wakounig, M. (1998). *Davčno inšpiciranje in ocena davčne osnove*. Ljubljana: MFB Consulting.
35. Zakon o davčnem postopku (ZDavP-1). (2006). *Uradni list RS*, (21/06).
36. Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2). (2011). *Uradni list RS*, (13/11).
37. Zakon o dohodnini (ZDoh-2). (2006). *Uradni list RS*, (117/06).
38. Zakon o finančni upravi (ZFU). (2014). *Uradni list RS*, (25/14).
39. Zakon o odvzemu premoženja nezakonitega izvora (ZOPNI). (2011). *Uradni list RS*, (91/11).
40. Zakon o posebnem davku na bilančno vsoto bank in hranilnic (ZPDVBH). (1997). *Uradni list RS*, (87/97).
41. Zakon o splošnem upravnem postopku (ZUP). (2006). *Uradni list RS*, (24/06).
42. Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davčnem postopku (ZDavP-2G). (2013). *Uradni list RS*, (111/13).
43. Zakon o upravnem sporu (ZUS-1). (2006). *Uradni list RS*, (105/06).

## The Controversy of the Provisions in the Field of Property Taxation and Confiscation of Illegal Property

Darja Gregorčič Bernik, Ph.D., Professor in the field of Business Finance and Taxes, College of Accounting and Finance in Ljubljana, Slovenia. E-mail: darja.bernik@vrs.si

This article examines property taxation as a part of tax procedure, conducting a financial investigation under the Financial Administration Act (Zakon o finančni upravi [ZFU], 2014) and explores the confiscation of illegal property based on financial investigation under the Confiscation of Illegal Property Act (Zakon o odvzemu premoženja nezakonitega izvora [ZOPNI], 2011) and discusses the proof of the origin of the property by the client in the course of litigation. The author investigates the possibly controversial provisions of property taxation, which relate primarily to the rate and method of taxation and the violation of the constitutional principle of retroactivity. Additionally, the author expresses her views regarding the question of whether taxation of property is permissible within the framework of procedural legislation. Moreover, the article presents judgments of the Supreme and Administrative Courts of the Republic of Slovenia regarding taxation on the growth of assets of illegal origin as well as the decision of the Constitutional Court of the Republic of Slovenia regarding the illegal confiscation of property in connection to ZOPNI (2011) and the issue of retroactivity. The article concludes with the author's opinion on the presented judgments, as well as possible procedural and organizational solutions for improving the situation in the area of tax and administrative procedure. The author also touches on the controversy of certain provisions in the area of financial investigation according to ZOPNI (2011). This investigation may start because of a sudden increase in assets or based on suspicion that an individual possesses the property origin. It can also be based on tax procedure-findings of Slovenian tax authorities (FURS). The methodology of this paper is a qualitative, critical analysis of the judgments and the legal provisions studied, with a synthesis of scientific findings. With their application to the current state in tax procedures and other pre-criminal proceedings concerning the confiscation of assets of illegal origin, the author suggests possible improvements in the fields. With the use of critical analysis of the judgments the author identifies the controversy of certain legal provisions in the field of property taxation and confiscation of illegal property, the author presents possible procedural and other administrative organizational solutions for improving the tax and administrative procedure as well as the procedure of conducting a financial investigation in connection with the confiscation of illegal property. The article concludes by synthesizing scientific knowledge and presenting possible solutions for improving process procedures in the field of property taxation as well as in the field of confiscation of illegal property. With the help of the presented administrative organizational solutions and proposals for the elimination of controversial provisions or their amendments, the article contributes to the identification of the controversial provisions and indicates future solutions in the subject area. The findings addressing implied administrative organizational solutions are useful in practice to both the tax authorities as well as to other investigative bodies in the Republic of Slovenia.

**Keywords:** property taxation, assessment of the tax base, financial investigation, confiscation of property of illegal origin, the principle of retroactivity

UDC: 336.225.67